

Rag. Renzo Del Rosso

Massa e Cozzile, li 12 dicembre 2012

Circolare informativa

Oggetto: Trattamento fiscale degli omaggi

In occasione dell'arrivo delle festività natalizie è consuetudine delle imprese distribuire gratuitamente beni alla propria clientela acquisita o potenziale, ma anche a fornitori, personale dipendente e collaboratori.

Le cessioni gratuite di beni sono soggette a un diverso trattamento fiscale in materia di reddito d'impresa e di Iva, a seconda che si tratti di beni che rientrano o meno nell'ambito dell'attività propria dell'impresa.

Dopo le modifiche intervenute a opera della Finanziaria 2008, precisamente della L. 244/2007, oggi gli omaggi rientrano all'interno del concetto più ampio delle spese di rappresentanza di cui all'art. 108 DPR 917/1986 (TUIR).

La presente è dedicata all'esame dei riflessi fiscali di tale prassi, assai diffusa tra gli operatori economici.

In linea generale si osserva che l'omaggio è costituito dalla cessione gratuita di beni effettuata al di fuori di un rapporto contrattuale e si realizza quando vengono ceduti gratuitamente beni a terzi:

- a titolo promozionale e/o pubblicitario (come ad esempio oggetti pubblicitari a clienti);
- per liberalità consuetudinaria (come appunto omaggi natalizi a clienti o dipendenti).

I beni ceduti a titolo di omaggio possono riguardare:

- sia beni prodotti o commercializzati dall'impresa, quindi rientranti nella propria attività;
- sia beni diversi cioè non aventi alcuna attinenza con l'attività esercitata dall'impresa.

Gli omaggi possono dividersi in:

Beni prodotti o commercializzati dall'impresa

Beni diversi

Rag. Renzo Del Rosso

Omaggi di beni non rientranti nell'attività di impresa

Gli acquisti per omaggi non rientranti nell'attività d'impresa sono qualificabili come spese di rappresentanza, al riguardo si fa presente che per "spese di rappresentanza" va fatto riferimento a quanto previsto dal D.M. 19.11.2008 in base al quale costituiscono spese di rappresentanza:

. "le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore".

In particolare, si rammenta che secondo il citato Decreto, le spese di rappresentanza si considerano inerenti se sono:

- sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;
- ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;
- coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.

Circa la deducibilità il D.M. 19.11.2008 prevede i limiti come di seguito schematizzato:

IMPRESA

- nell'anno di sostenimento, nel limite dell'importo annuo massimo deducibile, ottenuto applicando ai ricavi/proventi della gestione caratteristica (voci A1 e A5 del Conto economico) le seguenti percentuali:

Ricavi / proventi gestione caratteristica	Importo massimo deducibile
Fino a € 10 milioni	1.3%
Per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni	0.5%
Per la parte eccedente € 50 milioni	0.1%

- integralmente, se di valore unitario non superiore a € 50

LAVORATORE AUTONOMO

- nel limite dell'1% dei compensi ercepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario

Si ritiene opportuno precisare che per i beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro, che risultano deducibili per l'intero ammontare, come previsto dal terzo periodo del comma 2 dell'art. 108 del D.P.R. 917/86, così come modificato dall'art. 1, comma 33, lett. p), della Legge n. 244/2007, l'importo deve assumersi al lordo dell'IVA eventualmente indetraibile in base all'art. 19-bis1, comma 1, lett. h).

Rag. Renzo Del Rosso

Imponibile ai fini dell'integrale deducibilità degli omaggi

Le spese di rappresentanza ai fini delle imposte dirette

- se il bene è di costo inferiore o pari a € 50,00 il costo è interamente deducibile
- se il costo del bene è superiore a €. 50,00 la spesa è deducibile nell'esercizio se è inerente e proporzionale ai ricavi secondo i criteri stabiliti dal Decreto del novembre 2008

Per il trattamento ai fini IRAP dei costi sostenuti per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati a omaggio per i clienti, è necessario differenziare sulla base della modalità con la quale è stata calcolata la base imponibile IRAP, ossia:

- dall'art. 5, D.Lgs. n. 446/97 (c.d. metodo di bilancio) per i soggetti IRES nonché per le ditte individuali e le società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per tale modalità di determinazione della base imponibile;
- dall'art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97 (c.d. metodo fiscale) per i soggetti IRPEF.

Ne deriva, pertanto, che:

- qualora la base imponibile IRAP è determinata ai sensi del citato art. 5 (valori di bilancio), poiché le spese in esame rientrano nella voce B.14 del Conto economico, le stesse risultano interamente deducibili ai fini IRAP;
- qualora la base imponibile IRAP è determinata ai sensi del citato art. 5-bis (valori fiscali), le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e conseguentemente le stesse risultano indeducibili ai fini IRAP.

Iva

Cessione del bene

Come previsto dall'articolo 19-bis1, comma 1, lettera h) del D.P.R. 633/72, l'Iva corrisposta sui costi di rappresentanza è indetraibile, fatta eccezione per i casi in cui la spesa non risulti di modesto valore.

Tale articolo, al citato comma, prevede infatti che non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai sensi delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad € 25,82.

La disposizione che consente la detrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto si riferisce solamente all'acquisto di beni e non anche ai servizi (come per esempio pranzi offerti ai clienti).

Per individuare le spese di rappresentanza ai fini Iva si fa sempre riferimento a quanto previsto dal citato D.M. 19.11.2008 ferma restando l'indetraibilità della stessa per i beni di costo unitario superiore a € 25,82 (Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.7.2009, n. 34/E).

Rag. Renzo Del Rosso

Poiché la cessione a titolo gratuito è in ogni caso esclusa dal campo di applicazione dell'IVA e dal valore unitario del bene, non è obbligatoria l'emissione della fattura perché l'omaggio non costituisce operazione rilevante ai fini IVA.

È consigliabile l'emissione del DDT (con causale omaggio) o di un analogo documento (buono di consegna) per identificare il destinatario e di conseguenza provare il requisito dell'inerenza della spesa.

OMAGGI DI BENI QUALIFICATI SPESE DI RAPPRESENTANZA Cessione IRRILEVANTE ai fini IVA (fuori campo IVA)

Omaggi ai dipendenti

Omaggi di beni rientranti nell'attività di impresa

Gli omaggi ai dipendenti di beni che non rientrano nell'attività dell'impresa:

- ai fini delle imposte dirette:

- . sono da ricomprendere tra le erogazioni liberali (spese per prestazioni di lavoro sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità) a favore dei lavoratori concesse in occasioni di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, le quali beneficiano della deducibilità dal reddito d'impresa;

- ai fini Iva

- . non possono essere considerate spesa di rappresentanza in quanto prive del requisito di sostenimento per finalità promozionali. L'IVA relativa ai beni destinati ai dipendenti è da considerare indetraibile per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa.

Anche per gli omaggi di beni rientranti nell'attività di impresa vediamo la disciplina sia ai fini delle imposte dirette che dell'Iva.

La normativa in materia di imposte dirette considera spese di rappresentanza quelle sostenute per beni distribuiti gratuitamente in omaggio senza operare alcuna distinzione tra beni rientranti e non rientranti nell'attività di impresa, la deducibilità di tali costi è, quindi, la stessa di quella dei beni non oggetto dell'attività di impresa.

In sintesi, anche per i beni omaggiati di propria produzione devono essere rispettati i criteri previsti dal Decreto del novembre 2008 che si riporta nella schema sottostante.

Rag. Renzo Del Rosso

Omaggi rientranti nell'attività di impresa (es. omaggi in prossimità di feste natalizie di beni prodotti dall'azienda) Deducibilità imposte dirette

Totale se il bene è di importo unitario pari o inferiore a euro 50,00	Proporzionale alle percentuali previste dal Decreto del novembre 2008 se il valore unitario è superiore a euro 50,00
---	--

Ai fini **IRAP**, per i costi sostenuti per l'acquisto di beni oggetto dell'attività destinati a omaggio per i clienti valgono le considerazioni sopra illustrate con riferimento ai beni non oggetto dell'attività destinati a essere omaggiati ai clienti.

Detti costi sono quindi:

- deducibili per i soggetti che applicano il citato art. 5 (metodo di bilancio);
- indeducibili per i soggetti che applicano il citato art. 5-bis (metodo fiscale).

Ai fini **IVA** gli acquisti di beni destinati a essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza.

Pertanto:

- l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è detraibile.

Non trova, infatti, applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del D.P.R. 633/72;

- la cessione gratuita è imponibile IVA indipendentemente dal costo unitario dei beni (art. 2 comma 2 n. 4 del D.P.R. 633/72).

Beni la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa NON SONO Spese di rappresentanza

Cessione gratuita di beni	Acquisto di beni
Imponibile IVA	IVA detraibile

La differenziazione tra beni oggetto e non oggetto dell'attività, tuttavia, continua ad avere rilevanza ai fini IVA ai sensi del citato art. 2, comma 2, n. 4), per il trattamento da riservare alla cessione gratuita.

In base a tale articolo, infatti, la cessione gratuita di un bene oggetto dell'attività costituisce una cessione rilevante ai fini IVA, a meno che l'imposta relativa all'acquisto non sia stata detratta.

Tale orientamento potrebbe essere superato dal citato Decreto che fissa le nuove modalità di individuazione delle spese di rappresentanza.

Rag. Renzo Del Rosso

Ne deriva, quindi, che:

- indipendentemente che la spesa relativa al bene da omaggiare possa o meno essere qualificata di rappresentanza, l'impresa ha la possibilità di scegliere di non detrarre l'IVA a credito relativa all'acquisto dei beni oggetto dell'attività e destinati a essere ceduti come omaggio, al fine di non assoggettare a IVA la successiva cessione gratuita;
- qualora si ritenga che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente possa essere qualificata come "spesa di rappresentanza", l'IVA a credito sarà detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a € 25,82, mentre la cessione del bene è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore dello stesso ferma restando l'esclusione da IVA della cessione gratuita se questa non è stata detratta sull'acquisto;
- qualora si ritenga che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente non possa essere qualificata quale "spesa di rappresentanza", l'IVA a credito è detraibile a prescindere dall'importo e la cessione gratuita sarà rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore del bene, ferma restando la possibilità di "rinunciare" alla detrazione escludendo così dall'IVA la cessione gratuita.

Al fine di documentare l'operazione, in assenza di rivalsa, l'impresa può scegliere di:

1. emettere una fattura con applicazione dell'IVA, senza addebitare la stessa al cliente, specificando che trattasi di "omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, D.P.R. n. 633/72";
2. emettere un'autofattura in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni come sopra individuato (prezzo di acquisto o di costo), dell'aliquota e della relativa imposta, specificando che trattasi di "autofattura per omaggi".

La stessa può essere:

- singola per ciascuna cessione ("autofattura immediata");
- globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese ("autofattura differita").

Omaggi ai dipendenti

L'emissione del ddt, necessaria per avvalersi della fatturazione o autofatturazione differita, è comunque consigliabile, anche qualora venga emessa l'autofattura immediata, al fine di identificare il destinatario e provare l'inerenza del costo con l'attività dell'impresa;

3. tenere il registro degli omaggi, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota

Con riferimento agli omaggi di beni di propria produzione fatti ai propri dipendenti:

- ai fini delle imposte dirette:
. vanno ricompresi tra le "spese per prestazioni di lavoro" di cui all'art. 95 del D.P.R. n. 917/1986. Pertanto, tali oneri saranno interamente deducibili in sede di determinazione della base imponibile;
- ai fini Iva:

Rag. Renzo Del Rosso

. l'imposta sarà detraibile al momento dell'acquisto e conseguentemente la cessione gratuita sarà assoggettata a I.V.A. ai sensi art. 2, comma 2, punto 4) D.P.R. 633/72 senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari.

Analogamente a quanto sopra esposto per gli omaggi ai clienti, all'atto dell'acquisto il datore di lavoro può scegliere di non detrarre l'IVA relativa a detti beni, non assoggettando pertanto a IVA la relativa cessione gratuita.

Cordiali saluti

Rag. Renzo Del Rosso